

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N° 1907780

Société Reel Malta Ltd

Mme Syndique
Rapporteuse

M. Noël
Rapporteur public

Audience du 14 mars 2023
Décision du 28 mars 2023

C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Montreuil

(10^{ème} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires enregistrés les 16 juillet 2019, 26 novembre 2020 et 30 septembre 2021, la société Reel Malta Ltd, représentée par CMS Francis Lefebvre Avocat, demande au Tribunal, dans le dernier état de ses écritures :

1°) de prononcer la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittés à concurrence d'une somme de 16 634 729 euros au titre de la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

Sur la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à raison des opérations de jeu de poker en ligne :

- elle est fondée à se prévaloir directement de l'exonération prévue par le i) du paragraphe 1 de l'article 135 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 dès lors que l'article 261 E du code général des impôts ne respecte pas le principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée ;

Sur la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à raison des opérations de paris sportifs à cote fixe :

- l'opérateur d'un pari à cote fixe ne perçoit pas une rémunération au sens du 2° de l'article 261 E du code général des impôts ;
- l'assiette de la taxe retenue pour les opérations de paris à cote fixe n'est pas compatible avec le i) du paragraphe 1 de l'article 135 et l'article 73 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;
- le 2° de l'article 261 E du code général des impôts méconnaît les principes généraux du droit communautaire de sécurité juridique et de confiance légitime ;
- à titre subsidiaire, le mode de calcul de l'assiette taxable rend impossible l'application des règles de territorialité de la taxe sur la valeur ajoutée.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 24 avril 2020 et 19 août 2021, la directrice chargée de la direction des impôts des non-résidents conclut au rejet de la requête. Elle soutient que les moyens soulevés par la requérante ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 6 octobre 2021, la clôture de l'instruction a été fixée au 1^{er} décembre 2021.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne ;
- le décret n° 2010-605 du 4 juin 2010 relatif à la proportion maximale des sommes versées en moyenne aux joueurs par les opérateurs agréés de paris hippiques et de paris sportifs en ligne ;
- l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 10 novembre 2011, « The Rank Group » (affaires C-259/10 et C-260/10) ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Syndique, première conseillère,
- les conclusions de M. Noël, rapporteur public,
- les observations de Me Aldebert, avocat de la société Reel Malta Ltd.

Considérant ce qui suit :

1. La société Reel Malta Ltd, dont le siège social est à Malte, exerce à titre professionnel une activité dans le secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne, notamment pour des opérations de poker en ligne et de paris sportifs à cote. En décembre 2017 et septembre 2018, elle a respectivement sollicité la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle estimait avoir acquittés à tort à concurrence de 5 411 647 euros au titre de la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2015 et de 11 223 082 euros au titre de la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2017. Ses deux réclamations préalables ayant été implicitement

rejetées, la société Reel Malta Ltd demande au tribunal la restitution de ces droits de taxe sur la valeur ajoutée.

2. Aux termes de l'article 2 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée : « 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes : (...) c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ; (...) ». Aux termes de l'article 73 de cette même directive : « Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris subventions directement liées au prix de ces opérations ». Aux termes de l'article 135 de cette même directive : « 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes : (...) i) les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre ; (...) ». Enfin aux termes de l'article 261 E du code général des impôts, dans sa rédaction applicable : « Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : 1° L'organisation de jeux de hasard ou d'argent soumis au prélèvement progressif mentionné à l'article L. 2333-56 du code général des collectivités territoriales ou à l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements ; 2° Le produit de l'exploitation de la loterie nationale, du loto national, des paris mutuels hippiques, des paris sur des compétitions sportives et des jeux de cercle en ligne, à l'exception des rémunérations perçues par les organisateurs et les intermédiaires qui participent à l'organisation de ces jeux et paris ; 3° (Abrogé) ».

Sur la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à raison des opérations de jeu de poker en ligne :

3. D'une part, il découle de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, et notamment de l'arrêt du 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 et C-260/10, que l'article 135, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 a laissé une large marge d'appréciation aux États membres quant à l'exonération ou à la taxation des opérations concernées dès lors qu'elle permet à ces États de fixer les conditions et les limites auxquelles le bénéfice de cette exonération peut être subordonné. Toutefois, lorsque, conformément à cette disposition, les États membres font usage de la faculté de déterminer les conditions et les limites de l'exonération et, partant, de soumettre ou non des opérations à la taxe sur la valeur ajoutée, ils doivent respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la taxe.

4. Ce principe s'oppose à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée. Afin de déterminer si deux prestations de services sont semblables, il y a lieu de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen, tout en évitant des distinctions artificielles fondées sur des différences insignifiantes. Deux prestations de services sont donc semblables lorsqu'elles présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'une ou à l'autre desdites prestations.

5. Sous peine de priver l'article 135, paragraphe 1, sous i) et la marge d'appréciation que cette disposition reconnaît aux États membres de tout effet utile, le principe de neutralité fiscale ne saurait être interprété en ce sens que les paris, les loteries et les autres jeux de hasard

ou d'argent doivent tous être considérés comme des prestations semblables au sens de ce principe. Un État membre peut donc limiter l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée à certaines formes de jeux de hasard.

6. La détermination du caractère semblable des jeux d'argent soumis à une imposition différente, qui incombe au juge national compte tenu des circonstances de l'espèce, doit être effectuée du point de vue du consommateur moyen et prendre en considération les éléments pertinents ou importants susceptibles d'influer de manière considérable sur sa décision de recourir à l'un ou à l'autre des jeux en litige. À cet égard, des différences relatives aux planchers et aux plafonds des mises et des gains, aux chances de gagner, aux formats disponibles et à la possibilité d'interactions entre les joueurs sont susceptibles d'avoir une influence considérable sur la décision du consommateur moyen, l'attrait des jeux d'argent résidant principalement dans la possibilité de gagner.

7. D'autre part, il résulte de l'article 261 E du code général des impôts que le jeu de poker dans une salle de jeux est totalement exonéré de la taxe sur la valeur ajoutée à la différence du jeu de poker en ligne.

8. En l'espèce, il résulte de l'instruction que les règles du jeu de poker pratiqué en salle de jeu ou en ligne sont identiques. Toutefois, ainsi qu'il résulte de plusieurs articles produits par les parties et publiés en ligne ainsi que des études de l'Observatoire des jeux, à savoir « Les jeux d'argent et de hasard sur Internet en France en 2012 » publié en juin 2013 et « Les joueurs de poker, une population présentant un profil particulier ? » publié en février 2014, les interactions entre les joueurs sont pour partie différentes eu égard notamment à l'importance des signaux corporels, verbaux ou non verbaux, dans le jeu en salle et à la possibilité de recueillir des informations sur les autres joueurs dans le jeu en ligne. Les articles publiés en ligne mettent en conséquence l'accent sur les tactiques et stratégies à adopter en fonction du contexte de jeu. Le rythme du jeu est également très différent dès lors qu'il est beaucoup plus rapide pour le jeu en ligne. Le nombre de parties auxquelles un même joueur peut participer est significativement plus élevé en ligne en conséquence du rythme plus rapide du jeu mais aussi de l'accessibilité en tout temps et tout lieu bénéficiant d'un accès au réseau Internet, sans nécessité de déplacement dans un lieu particulier, et de la possibilité, le cas échéant, de jouer plusieurs parties en même temps. Il est ainsi indiqué, dans l'étude sur les joueurs de poker de l'Observatoire des jeux, que, pour plus de 61,1 % des joueurs, le principal apport du jeu en ligne est l'accessibilité mais qu'en revanche, le manque de contacts sociaux et le fait de ne pas pouvoir observer ses concurrents amènent 57,2% des joueurs à penser que le jeu en ligne dégrade l'environnement de jeu ou tout du moins dénature en partie cette activité et rend le jeu moins exaltant. Ces différences résultant des conditions matérielles d'organisation entre les salles de jeux physiques et virtuelles, qui ne se limitent pas à une modification d'ambiance, sont susceptibles d'avoir une influence significative sur la décision du consommateur moyen, dès lors que les chances de gain dépendent de circonstances pour partie différentes et notamment du nombre de parties que l'on peut jouer. Par suite, le moyen tiré de la méconnaissance du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée par le droit interne doit être écarté pour la période en litige, soit du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017.

Sur la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à raison des opérations de paris sportifs à cote :

9. D'une part, aux termes de l'article 4 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne, alors applicable et désormais codifié à l'article L. 322-13 du code de la sécurité intérieure :

« I. — Le pari hippique et le pari sportif s'entendent de paris comportant un enjeu en valeur monétaire où les gains éventuels des joueurs dépendent de l'exactitude de leurs pronostics portant sur le résultat de toute épreuve hippique ou compétition sportive réelle légalement organisée en France ou à l'étranger. II. — Le pari en la forme mutuelle est le pari au titre duquel les joueurs gagnants se partagent l'intégralité des sommes engagées, réunies dans une même masse avant le déroulement de l'épreuve, après déduction des prélèvements de toute nature prévus par la législation et la réglementation en vigueur et de la part de l'opérateur, ce dernier ayant un rôle neutre et désintéressé quant au résultat du pari. Le pari à cote s'entend du pari pour lequel l'opérateur propose aux joueurs, avant le début des compétitions sportives ou au cours de leur déroulement, des cotes correspondant à son évaluation des probabilités de survenance des résultats de ces compétitions sur lesquels les joueurs parient. Le gain est fixe, exprimé en multiplicateur de la mise et garanti aux joueurs par l'opérateur ».

10. D'autre part, il résulte des dispositions du 2° de l'article 261 E du code général des impôts, éclairées par les travaux préparatoires relatifs à l'article 53 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 et à l'article 60 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 qui les ont modifiées, que le législateur a entendu étendre le régime d'exonération partielle de la taxe sur la valeur ajoutée prévue originellement pour la loterie nationale, le loto national et les paris mutuels hippiques aux paris sur des compétitions sportives, et notamment aux paris à cote, ainsi qu'aux jeux de cercle. Il apparaît en outre que le « *produit de l'exploitation* » au sens de ces dispositions correspond à l'ensemble des sommes mises sur les paris sportifs, qui sont assimilés à des achats de paris, et que les « *rémunérations* » sont obtenues en soustrayant des produits de l'exploitation les gains versés aux joueurs et les prélèvements opérés sur les sommes mises.

En ce qui concerne le principe de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des opérations de paris sportifs à cote :

11. La requérante soutient que l'opérateur d'un pari à cote fixe ne percevrait pas une rémunération au sens du 2° de l'article 261 E du code général des impôts, à la différence des organisateurs de paris mutuels, dès lors que le gain de l'opérateur d'un pari à cote fixe serait un gain aléatoire lié à la réalisation d'une chance et non une commission ou que le produit d'exploitation serait exclusif de toute rémunération au sens de cette disposition.

12. Toutefois, d'une part, l'opérateur d'un pari à cote fixe exerce une activité économique dès lors que cette activité présente un caractère habituel. Elle s'analyse comme une prestation de service à titre onéreux dans la mesure où il existe entre l'opérateur et le joueur un lien direct consistant en un rapport juridique dans le cadre duquel sont échangés des prestations réciproques, à savoir l'attribution d'une chance de gain au parieur et l'acceptation par l'opérateur, en contrepartie, du risque de devoir financer ces gains. En effet, la seule circonstance qu'aucuns frais ni commission n'est prélevé par l'opérateur lors d'une opération de pari à cote ne permet pas de déduire qu'aucune contrepartie n'est versée. En outre, il résulte de l'instruction que les opérateurs de paris à cote procèdent de telle manière qu'en moyenne leurs gains suffisent pour qu'ils puissent faire face à leurs coûts et leur assurent un bénéfice raisonnablement prévisible et déterminable. Ainsi qu'il ressort des explications d'un opérateur cité par l'administration, les opérateurs de paris à cote fixe se rémunèrent notamment de leur prestation de service par une marge qu'ils intègrent dans le calcul des cotes.

13. D'autre part, il ne résulte pas des dispositions du 2° de l'article 261 E du code général des impôts, éclairées par les travaux préparatoires cités au point 10, que le législateur aurait entendu exonérer totalement de la taxe sur la valeur ajoutée les opérateurs de paris à cote.

14. Par suite, la requérante n'est pas fondée à soutenir que l'opérateur d'un pari à cote fixe ne percevrait pas une rémunération au sens du 2° de l'article 261 E du code général des impôts.

En ce qui concerne l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée opérations de paris sportifs à cote :

15. En premier lieu, la requérante soutient, à titre principal, que l'assiette de la taxe retenue pour les opérations de paris à cote ne serait pas compatible avec les articles 73 et 135, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 au motif que la rémunération au sens du code général des impôts ne correspondrait pas à une contrepartie effective et que l'opérateur n'aurait pas d'obligation de redistribution aux joueurs.

16. D'une part, ainsi que rappelé au point 12, la seule circonstance qu'aucuns frais ni commission n'est prélevé par l'opérateur lors d'une opération de pari à cote ne permet pas de déduire qu'aucune contrepartie n'est versée. En outre, le principe de proportionnalité ne peut se rapporter qu'à la base d'imposition dès lors que la taxe ne doit pas nécessairement être proportionnelle, dans tous les cas, aux paiements effectués par chaque parieur. Ainsi, la possibilité de taxer une transaction ne requiert pas la connaissance, ni par l'assujetti exécutant le service ni par l'autre partie à la transaction, du montant exact de la contrepartie servant de base d'imposition. Par conséquent, il est sans incidence que la base sur laquelle la taxe sur la valeur ajoutée est imposée ne soit pas connue des parties lors de la conclusion de la transaction et qu'elle reste ignorée, même ultérieurement, du destinataire du service effectué.

17. D'autre part, les paris à cote fixe en ligne, comme l'ensemble des jeux d'argent et de hasard « *font l'objet d'un encadrement strict au regard des enjeux d'ordre public, de sécurité publique et de protection de la santé et des mineurs* », ainsi qu'il est énoncé à l'article 1^{er} de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne. Ainsi, les opérateurs sont soumis à un agrément, au respect d'obligations particulières et font l'objet d'un contrôle de leur activité par une autorité administrative indépendante. Concernant plus particulièrement les sommes versées aux parieurs, un gain fixe, exprimé en multiplicateur de leur mise, leur est garanti par l'opérateur en cas d'exactitude de leur pronostic en application de la définition législative du pari à cote. En outre, en application des articles 3 et 4 du décret n° 2010-605 du 4 juin 2010 relatif à la proportion maximale des sommes versées en moyenne aux joueurs par les opérateurs agréés de paris hippiques et de paris sportifs en ligne, aujourd'hui abrogés et remplacés par l'article 27 du décret n° 2020-1349 du 4 novembre 2020 relatif aux modalités de régulation de l'Autorité nationale des jeux, l'opérateur est tenu par l'obligation que la proportion maximale des sommes versées en moyenne aux joueurs dans le cadre de l'exploitation des paris en ligne soit de 85 %. Or la requérante ne fait nullement valoir qu'elle ne serait pas en mesure de respecter ces règles qui, indirectement, déterminent également un taux minimal de gain pour l'organisateur de paris.

18. Il résulte de ce qui précède que les gains des opérateurs présentent un caractère certain, raisonnablement prévisible et déterminable. Ainsi, la requérante n'est pas fondée à soutenir que l'assiette de la taxe ne serait pas compatible avec les articles 73 et 135 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006. Il résulte d'ailleurs des termes mêmes de la requête que l'intéressée a soumis à la taxe sur la valeur ajoutée les opérations d'organisation de jeux de poker et de paris sportifs réalisés par des joueurs français et a retenu comme assiette de cette taxe le montant des jeux minoré des prélèvements sur les jeux et des bonus consentis aux joueurs.

19. En deuxième lieu, aux termes de l'article 259 D du code général des impôts, dans sa version applicable : « *Le lieu des prestations de services mentionnées aux 10°, 11° et 12° de l'article 259 B est réputé situé en France lorsqu'elles sont fournies à des personnes non assujetties qui sont établies, ont leur domicile ou leur résidence habituelle en France* ». Aux termes de de l'article 98 C de l'annexe II de ce même code : « *Sont considérés notamment comme des services fournis par voie électronique au sens du 12° de l'article 259 B du code général des impôts : (...) d. La fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent (...)* ».

20. La requérante soutient à titre subsidiaire que l'assiette de la taxe retenue par l'administration rendrait impossible l'application des règles de territorialité dès lors notamment que le taux de la taxe sur la valeur ajoutée varie selon le lieu de la prestation de service. Toutefois, dès lors que les opérateurs ont en France l'obligation de créer un site en .fr réservé aux joueurs s'étant soumis initialement aux règles d'identification du site, dont l'une des conditions est le renseignement, lors de l'inscription, d'une adresse postale en France, avec obligation de produire un justificatif de domicile, l'opérateur est en mesure de ventiler sa rémunération selon le lieu effectif des prestations et ainsi d'appliquer les taux correspondants à ces différents lieux. Par suite, le moyen tiré du caractère inapplicable des règles de territorialité compte tenu de la définition de l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée doit être écarté.

En ce qui concerne la méconnaissance des principes généraux du droit de l'Union de sécurité juridique et de confiance légitime :

21. La requérante soutient que le 2° de l'article 261 E du code général des impôts méconnaîtrait les principes généraux du droit de l'Union de sécurité juridique et de confiance légitime au motif qu'une même somme, à savoir le produit de l'exploitation, ne peut à la fois être qualifiée, au titre d'une seule et même opération, de chiffre d'affaire exonéré et servir au calcul d'un chiffre d'affaire taxable. Toutefois, ainsi qu'exposé au point 10, il résulte de cette disposition qu'elle exonère partiellement de la taxe sur la valeur ajoutée l'exploitation des paris et des jeux de cercle en ligne en exceptant de cette exonération les rémunérations perçues par les organisateurs et les intermédiaires qui participent à l'organisation de ces jeux et paris. D'une part, cette exonération partielle est compatible avec la directive qui exonère les paris, « *sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre* ». D'autre part, elle n'est entachée d'aucune contradiction, contrairement à ce que soutient la requérante. Dans ces conditions, le moyen tiré de la méconnaissance des principes généraux du droit de l'Union de sécurité juridique et de confiance légitime doit être écarté.

22. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions de la requête de la société Reel Malta Ltd doivent être rejetées, y compris les conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de la société Reel Malta Ltd est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la société Reel Malta Ltd et à la directrice chargée de la direction des impôts des non-résidents.

Délibéré après l'audience du 14 mars 2023, à laquelle siégeaient :

M. Auvray, président,
Mme Syndique, première conseillère,
Mme Fabre, conseillère,

Rendu public par mise à disposition au greffe le 28 mars 2023.

La rapporteure,

Le président,

N. Syndique

B. Auvray

Le greffier,

S. Werkling

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne, ou à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.